



VORSTEUERBERICHTIGUNG BEACHTEN:

Änderungen bei der Umsatzsteueroptierung

MAG. DR.
RUPERT MAYR
LK SALZBURG



Für die Umsatzsteueroptierung gelten neue Richtlinien: Künftig muss bei der Rückkehr von der Regelbesteuerung in die Pauschalierung eine Vorsteuerberichtigung gemacht werden.

Am 13. November wurde das sogenannte Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012) einschließlich eines Abänderungsantrages in zweiter Lesung mehrheitlich vom Plenum des Nationalrates beschlossen. Dieses bringt eine erhebliche Anzahl an Gesetzesänderungen mit sich. Neben diversen Änderungen im Einkommensteuergesetz, Bewertungsgesetz usw. wurde eine neue Bestimmung zur Vorsteuerberichtigung in das Umsatzsteuergesetz (UStG) eingefügt. Diese hat insbesondere Auswirkung auf Land- und Forstwirte, welche in Zukunft die Regelbesteuerung bzw. Umsatzsteueroption in Anspruch nehmen wollen, aber unter Umständen auch auf jene, die diese bereits in Anspruch nehmen.

Umsatzsteuerpauschalierung

Nichtbuchführungspflichtige land- und forstwirtschaftliche Betriebe, also jene, deren Einheitswert 150.000 € oder deren Umsatz 400.000 € nicht übersteigt, sind bei der Umsatzsteuer grundsätzlich pauschaliert. Dies bedeutet, dass die Land- und Forstwirte für ihre Lieferungen und Leistungen 10 % USt (an Nichtunternehmer)

bzw. 12 % USt (an Unternehmer) in Rechnung stellen müssen und diese behalten dürfen. Im Gegenzug steht ihnen jedoch für ihre Ausgaben kein Vorsteuerabzug zu. Da folglich weder eine Umsatzsteuerzahllast noch ein Vorsteuerüberschuss entsteht, entfällt grundsätzlich eine Verrechnung der USt mit dem Finanzamt.

Regelbesteuerung

Jeder nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirt kann gegenüber dem Finanzamt erklären, dass seine Umsätze nicht mehr nach den Durchschnittssätzen der Umsatzsteuerpauschalierung, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des UStG, also nach der sogenannten Regelbesteuerung bzw. Normalbesteuerung, besteuert werden sollen. Diesen Wechsel von der Umsatzsteuerpauschalierung zur Regelbesteuerung nennt man auch Umsatzsteueroption.

Umsatzsteueroption

Entscheidet sich ein Land- und Forstwirt dafür, die Regelbesteuerung durch Umsatzsteueroption in Anspruch zu nehmen, weil er sich z. B. für geplante Investitionen die Vorsteuer zu-

rückholen möchte oder diese Form der Besteuerung für seinen Betrieb allgemein günstiger ist, so kann er dafür einen Antrag bis zum 31. Dezember (noch rückwirkend für das jeweils laufende Veranlagungsjahr) stellen. Damit bindet sich der Land- und Forstwirt für mindestens fünf Kalenderjahre. Im ersten Jahr der Umsatzsteueroption ist es jedoch bis zum 31. Dezember des jeweiligen Veranlagungsjahres möglich, den Antrag zurückzunehmen bzw. für nichtig zu erklären. Nach Ablauf der fünf Kalenderjahre kann der Land- und Forstwirt seinen Umsatzsteueroptionsantrag bis zum 31. Jänner widerrufen (ansonsten bleibt er für ein weiteres Jahr in der Regelbesteuerung) und somit in die Umsatzsteuerpauschalierung zurückkehren. Die Folgen dieser Rückkehr sollen nachfolgend nach der bisherigen und zukünftigen Rechtslage genau erläutert werden.

Rückkehr zur Umsatzsteuerpauschalierung nach bisheriger Rechtslage

Die Rückkehr von der Regelbesteuerung zur Umsatzsteuerpauschalierung nach Ablauf der fünf verpflichtenden Kalen-

derjahre war bisher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für sich allein nicht als eine für den Vorsteuerabzug maßgebende Änderung der Verhältnisse anzusehen, weil sich an der Vorsteuerabzugsberechtigung nichts ändert. Die Vorsteuer wird lediglich in einen Fall genau und im anderen Fall pauschal ermittelt. Durch diese Rechtsprechung war ein Landwirt bisher nicht verpflichtet, während der Regelbesteuerung abgezogene Vorsteuern bei erneuter Inanspruchnahme der Umsatzsteuerpauschalierung anteilig zurückzuzahlen.

BEISPIEL:

Ein Land- und Forstwirt stellte im März 2007 einen Antrag auf Regelbesteuerung beim Finanzamt. Im Laufe des Jahres 2007 errichtete er ein neues Stallgebäude um 120.000 € (inkl. 20 % USt). Dafür holte er sich die Vorsteuer in Höhe von 20.000 € zurück. Nach Ablauf der fünf Kalenderjahre wiederrief der Landwirt am 5. Jänner 2012 (somit rechtzeitig vor dem 31. Jänner 2012) seinen Umsatzsteueroptionsantrag und kehrte, ohne die abgezogene Vorsteuer berichtigen zu müssen, in die Umsatzsteuerpauschalierung zurück.

Rückkehr zur Umsatzsteuerpauschalierung nach künftiger Rechtslage

Mit dem AbgÄG 2012 wurde in § 12 Abs. 12 UStG folgender Satz eingefügt: „Eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, liegt auch vor, wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des §22 für den Vorsteuerabzug vorliegt.“

Diese Änderung ist gemäß der neuen Übergangsregelung ab dem Veranlagungsjahr 2014 anzuwenden. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die erstmalige Verwendung oder Nutzung

durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 30. Juni 2013 erfolgt. Die Auswirkungen dieser Änderungen sollen anhand einiger Fallkonstruktionen dargestellt werden:

FALL 1:

Verwendung eines Traktors und Stallgebäudes vor dem 30. Juni 2013

Ein Land- und Forstwirt stellte im März 2010 einen Antrag auf Regelbesteuerung beim Finanzamt. Im Laufe des Jahres 2010 kaufte dieser einen Traktor um 60.000 € (inkl. 20 % USt) und errichtete ein neues Stallgebäude um 120.000 € (inkl. 20 % USt). Beides verwendete er erstmalig im Jahr 2010. Dafür holte er sich die Vorsteuer in Höhe von 10.000 € sowie 20.000 € zurück. Da die erstmalige Verwendung des Traktors und die Nutzung des Stalls durch den Landwirt in seinem Betrieb



Erstmalige Verwendung oder Nutzung ist entscheidend: Nach dem 30. Juni 2013 ist eine Umsatzsteuerberichtigung notwendig. Foto: dūr

als Anlagevermögen jedenfalls vor dem 30. Juni 2013 erfolgte, kann dieser nach Ablauf der fünf Kalenderjahre (also im Jahr 2015), ohne die abgezogene Vorsteuer berichtigen zu müssen, in die Umsatzsteuerpauschalierung zurückkehren.

FALL 2:

Verwendung eines Stallgebäudes nach dem 30. Juni 2013

Ein Land- und Forstwirt stellt im Dezember 2012 einen Antrag auf Regelbesteuerung beim Finanzamt. Im Laufe des Jahres 2013 errichtet er ein neues Stallgebäude um 120.000 € (inkl. 20 % USt) und verwendet dieses erstmalig im November 2013. Dafür holt er sich die Vorsteuer in Höhe von 20.000 € zurück. Da die erstmalige Verwendung des Stalls durch den Landwirt in seinem Betrieb als Anlagevermögen nach dem 30. Juni 2013 erfolgen würde, müsste dieser bei Rückkehr in die Umsatzsteuerpauschalierung nach Ablauf der fünf Kalenderjahre (also im Jahr 2017) die Vorsteuer berichtigen. Für den Landwirt würde dies bedeuten, dass er eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges in der Höhe von sechzehn Zwanzigsteln vornehmen müsste, denn von der 20-jährigen Beobachtungsfrist für Gebäude wären erst vier Jahre vorbei. Folglich müsste der Land- und Forstwirt 16.000 € (der zurückgeholten 20.000 €) zurückzahlen. Für jedes Jahr, das der Land- und Forstwirt länger in der Regelbesteuerung bleibt, verringert sich die Berichtigung um ein Zwanzigstel.

FALL 3:

Verwendung eines Traktors nach dem 30. Juni 2013

Ein Land- und Forstwirt stellt im Jänner 2013 einen Antrag auf Regelbesteuerung beim Finanzamt. Im November des Jahres 2013 kauft dieser einen Traktor um 60.000 € (inkl. 20 % USt). Dafür holt er sich die Vorsteuer in Höhe von 10.000 € zurück. Da die erstmalige Verwendung des Traktors durch den Landwirt in seinem Betrieb als Anlagevermögen nach dem 30. Juni 2013 erfolgen würde, müsste dieser

grundsätzlich bei Rückkehr in die Umsatzsteuerpauschalierung nach Ablauf der fünf Kalenderjahre die Vorsteuer berichtigen.

Tatsächlich gilt für Maschinen aber nur eine Beobachtungsfrist von fünf Jahren, welche im Jahr der Rückkehr 2018 bereits abgelaufen ist. Für den Landwirt würde dies bedeuten, dass er 2018, ohne die abgezogene Vorsteuer berichtigen zu müssen, in die Umsatzsteuerpauschalierung zurückkehren kann.

Empfehlung

Alle Land- und Forstwirte, die sich bereits in der Regelbesteuerung befinden und z. B. den Bau eines Stallgebäudes planen oder bereits begonnen haben, sollten unbedingt darauf achten, dass sie das Gebäude vor dem 30. Juni erstmals verwenden. Dadurch fallen sie in den Bereich der Übergangsregelung und es gibt keine Vorsteuerberichtigung bei Rückkehr in die Umsatzsteuerpauschalierung. Land- und Forstwirte, die erst 2012 ihren Umsatzsteueroptionsantrag gestellt haben, könnten diesen noch bis zum 31. Dezember 2012 beim Finanzamt für nichtig erklären und somit einer Vorsteuerberichtigung für Gebäude entgehen, die erst nach dem 30. Juni 2013 erstmals verwendet werden würden. Dies empfiehlt sich insbesondere für jene, die im Jahr 2012 noch nichts investiert bzw. sich noch keine Vorsteuer zurückgeholt haben.

Für alle, die zukünftig zur Regelbesteuerung optieren wollen, ist jedenfalls ein Betriebscheck (Vergleich der Umsätze, Steuersätze, Vorsteuern und Investitionen in der Umsatzsteuerpauschalierung und Regelbesteuerung) für fünf Jahre empfehlenswert, da auch die Option verpflichtend für diesen Zeitraum erfolgen muss. Aufgrund der geänderten Rechtslage empfiehlt sich z. B. beim Bau eines Stallgebäudes ein Check über einen längeren Zeitraum und es muss genau geprüft werden, ob sich die Umsatzsteueroption bei einer allfälligen Vorsteuerberichtigung noch lohnt.